

На правах рукописи

Моточенкова Яна Юрьевна

**СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ УЧЁТА  
НЕЗАВЕРШЁННОЙ И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В  
МАШИНОСТРОЕНИИ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учёт, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание учёной степени

кандидата экономических наук

Екатеринбург-2011

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Всероссийской заочный финансово-экономический институт».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Карпова Татьяна Петровна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Каверина Ольга Дмитриевна;  
доктор экономических наук, профессор  
Зырянова Татьяна Владимировна

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Южно-Уральский государственный университет»

Защита диссертации состоится «\_17\_»\_ноября\_2011 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета Д 212.285.12 при ФГАОУ ВПО Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина по адресу: 620002, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19, ауд. И-521.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГАОУ ВПО Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина  
Автореферат разослан «17» октября 2011 г.

Ученый секретарь диссертационного  
совета кандидат экономических наук, доцент

А.В. Караваева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В условиях адаптации российского бухгалтерского учёта в среду международных стандартов на передний план выдвигаются вопросы методологии, среди которых особый интерес представляет идентификация выпуска и оценки незавершённой и готовой продукции, методика их отражения в системе бухгалтерских счетов, во внутренней и внешней отчётности. Её применение призвано расширить границы учётного наблюдения и, тем самым, повысить степень полезности информации, необходимой менеджменту при принятии решений, способствующих формированию долговременной конкурентной политики и стратегии развития предприятий машиностроения. Среди инструментов, позволяющих разработать и методически обосновать комплекс мер по усилению информированности пользователей о наличии и возможностях роста объёмов продукции, снижения затрат на производство и сбыт, повышения качественных показателей изделий машиностроения, можно выделить управленческий учёт, обладающий способностью синхронно удовлетворять запросы менеджмента и соответствовать основным правилам ведения бухгалтерского учёта.

Однако до сего времени формирование информации о незавершённой и готовой продукции происходит в разрозненных видах учёта, что приводит к неупорядоченности в раскрытии информации об этих системообразующих объектах управления и учёта, к неприспособленности системы внутреннего контроля за своевременным исполнением заказов, комплектным созданием запасов незавершённой продукции и недостоверным признанием расходов, к слабой мотивации экономного ведения хозяйства на всех уровнях производства в организации. Это обстоятельство предопределяет необходимость создания иной системы учётной информации о производстве, позволяющей поставлять собственнику или администрации данные об объектах, находящихся не только в устойчивом состоянии, но и в положении постоянного изменения, движения. Методические аспекты системы должны обеспечить согласование теоретических и практических положений бухгалтерского учёта незавершённой и готовой про-

дукции организаций машиностроительного комплекса, идентичности методов их оценки. К тому же, отсутствие новых и устаревание существующих нормативных документов в отношении учёта и оценки продукции разной стадии готовности привели к почти полной утрате в организациях практики выявления незавершённой и готовой продукции и калькулирования их себестоимости. Итак, слабая научно-нормативная база, отсутствие объявленных в учётных политиках организаций эффективных методов учёта и оценки продукции на разных стадиях её готовности и жизненного цикла, несогласованность показателей о продукции в бухгалтерской и статистической отчётности позволили сделать вывод об актуальности темы исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Вопросам создания концепции учёта готовой продукции и незавершённого производства посвящены труды таких отечественных ученых, как: Аверчев И.В., Бабаев Ю.А., Балабанов И.Т., Бакаев А.С., Безруких П.С., Вахрушина М.А., Гетьман В.Г., Ивашкевич В.Б., Карпова Т.П., Каверина О.Д., Керимов В.Э., Кондраков Н.П., Кутер М.И., Маргулис А.Ш., Мизиковский Е.А., Новодворский В.Д., Палий В.Ф., Рассказова-Николаева С.А., Рыбакова О.В., Соколов Я.В., Стуков С.А., Чая В.Т., Чумаченко Н.Г., Шеремет А.Д., Шнейдман Л.З., Щенков С.А. и др.

На формирование современной отечественной учётной системы исследуемой проблематики повлияли труды зарубежных специалистов: Антони Р.Н., Байе М.Р., Бауэрсокса Доналда Дж., Бетге Й., Вейсброда А., Джеймса П., Друри К., Канке А.А., Каплана Р.С., Карренбауэра М., Луиса Р., Манна Р., Масааки И., Метьюса М., Мондена Я., Пендорфа Б., Рамперсанда Х., Риггса Дж., Ришара Ж., Скоуна Т., Тамма И., Фольмута Х., Фирона Е., Хана Д., Харрингтона Дж., Чартера Гаррисона и ряда др.

Проблемы, касающиеся качества изделий и отдельного отражения расходов, вызванных этими процессами рассмотрены отечественными и зарубежными исследователями только с точки зрения управления: Герчикова И.Н., Гершун Я., Гоберман Л.А., Горский М., Грибанова, К., Зырянова Т.В., Карлик Е.М., Лабынцев Н.Т., Любович Ю.О., Маслова И.А., Мюррей Д., Новиченко

П.П., Фейгенбаум А. и др.

Некоторые аспекты учёта вышеназванных объектов и их раскрытия в отчётности освещены в диссертационных работах последних лет: Шапоровой О.А., Фомина В.П., Суворовой С. П. и других.

Между тем, остается еще широкий круг нераскрытых вопросов отражения и оценки незавершённой и готовой продукции, которые вызывают интерес все большего числа специалистов и не только в области бухгалтерского учёта. Появление новых организационных форм в машиностроении разъясняет необходимость совершенствования информационной базы управления ритмичным ходом производства и сбыта продукции, эффективностью понесённых затрат. Это, в свою очередь, требует соответствующей выработки методических и практических рекомендаций по совершенствованию существующего механизма учёта обозначенных объектов. Кроме того, незначительное внимание исследователей-бухгалтеров уделено использованию возможностей современных технологий MRP и JIT систем подготовки информации о незавершённой и готовой продукции. Эти вопросы не получили должного освещения в научной литературе, не разработаны методические подходы к комплексному рассмотрению двух взаимосвязанных объектов бухгалтерского учёта в аспекте единства применения видов оценок, синхронности ведения оперативного, управленческого и статистического видов учёта, создания системы синоптических показателей, включая прямые и опосредованные показатели качества продукции машиностроения. Данными обстоятельствами обусловлена тема диссертации.

**Целью** диссертации послужило теоретическое исследование незавершённой и готовой продукции как экономических и учётных категорий, обоснование и выработка методических решений и практических рекомендаций по совершенствованию существующего механизма их учёта и отражения во внутренней и внешней отчётности.

В соответствии с чем, в работе поставлены и решены следующие **задачи**:

- исследовать экономические, правовые и методические характеристики незавершённой и готовой продукции как объектов управления и бухгалтерского

учёта, выявить отраслевые особенности машиностроения и их влияние на формирование информационной базы о производстве для различных групп пользователей;

- рассмотреть практику оперативного учета поступающей на склады и в цеховые кладовые незавершённой и готовой продукции, движения ее в производстве, по результатам анализа разработать синхронную систему оперативного и бухгалтерского учёта названных запасов;

- уточнить определение содержания оперативно-производственного учёта незавершённой и готовой продукции, охватывающего всю систему формирования и использования информации о производстве в управлении предприятием машиностроения и его структурных подразделений, предложить комплексную методику учёта и оценки незавершенной продукции на базе элементов системы «Канбан» и отдельных модулей ERP- систем;

- обосновать практические рекомендации по построению системы синоптических показателей, характеризующих выпуск валовой, товарной и готовой продукции, на базе построения отдельного раздела управленческого учёта, отвечающего паритетности данных внутренней и внешней отчетности о выпуске и продажах продукции;

- разработать методику аналитического учёта готовой продукции в машиностроении и учётно-отчётную архитектуру методик составления внутренней и внешней отчётности, предусматривающих единство подхода к выбору единиц измерения, оценке незавершённой и готовой продукции, к раскрытию показателей о выпуске продукции в разных видах отчётности.

**Предметом диссертационного исследования** является совокупность теоретико-методических и учётно-аналитических положений учета незавершённой и готовой продукции в машиностроении.

**Объектом исследования** выступает учётная информация о незавершённой и готовой продукции организаций машиностроительной отрасли г. Челябинска и Челябинской области.

**Область исследования** соответствует пункту 1 «Бухгалтерский учёт» спе-

циальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учёт, статистика» Паспорта специальностей ВАК РФ (экономические науки) п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности».

**Методология и методика исследования.** Теоретической и методологической базой выполнения работы послужили теоретические исследования, результаты которых представлены в научных трудах российских и зарубежных авторов по тематике совпадающей и смежной с избранным направлением исследования. В работе применен диалектический метод познания, организационный и системный подходы, общенаучные приемы дедукции, индукции, анализа, методы группировки и сравнения, отдельные элементы нормативного метода учёта, современные системы управления запасами - «точно в срок», разновидности «Канбан» и ABC систем, данные статистического учёта валовой, товарной и готовой продукции, оперативного учёта и диспетчирования хода производственного процесса.

В качестве **информационного обеспечения** использованы результаты монографических и диссертационных работ, действующие в Российской Федерации законодательные акты, нормативно-правовые документы, регулирующие ведение бухгалтерского учета незавершённой и готовой продукции, международные стандарты финансовой отчетности, официальные данные Росстата, данные маркетинговых исследований, проведенных службами организаций, показатели индивидуальной бухгалтерской отчётности и учётных регистров некоторых машиностроительных заводов, периодические издания, материалы научных конференций, семинаров, правовых систем и др.

Проведенное исследование и разработка комплекса теоретических и практических рекомендаций по ведению бухгалтерского учёта незавершённой и готовой продукции в машиностроении позволили сформулировать ряд элементов научной новизны работы.

**Научная новизна исследования** заключается в разработке и теоретико-методическом обосновании комплекса вопросов по развитию учёта незавершённой и готовой продукции и расширению информации об этих категориях во внутренней и внешней отчётности в машиностроении. В ходе исследования были получены следующие научные результаты, которые выносятся на защиту:

- уточнены понятия «незавершённая», «валовая», «товарная» и «готовая» продукция, отвечающие требованиям системного отражения на счетах бухгалтерского учёта и раскрытия в отчётности. Введены дополнительные условия признания продукции «готовой» в учётной политике организации;

- раскрыты особенности построения оперативного учёта незавершённой и готовой продукции, движения её в разных типах производства машиностроительных заводов. Установлена зависимость учёта названных объектов от методов управления производственными запасами. Разработаны рекомендации по синхронизации оперативного учёта запасов в местах их нахождения с управленческим учётом и оценкой незавершённой продукции;

- сформулированы требования к организации «оперативно-производственного» учёта незавершённой и готовой продукции, охватывающего всю систему формирования и использования информации о производстве и соответствующих требованиям и допущениям бухгалтерского учёта. Выделены принципиальные направления интеграции оперативного и бухгалтерского учёта;

- предложена комплексная методика учёта и оценки незавершённой продукции на базе использования элементов системы «Канбан» и отдельных модулей ERP- систем, включающих на основе договоров процедуры формирования информации о приёме заказов, планировании производства, результатах учёта движения производства, выходе продукции и её доставке заказчиком, монтаж и апробирование работы на холостом ходу;

- обоснованы подходы к выбору синоптических показателей, которые позволяют осуществить интегрирование информации о незавершённой и готовой продукции из данных оперативно-производственного учёта в подсистемы бух-



галтерского учёта и статистическую отчётность, что позволяет устранить выявленные разногласия отражения незавершённой и готовой продукции в разных учётных системах и видах отчётности;

- разработана учётно-аналитическая архитектура методик составления внутренней и внешней отчётности, предложены форматы внутренних отчётов, содержащих разделы, отражающие блоки сбалансированных синоптических показателей, соответствующих показателям бюджетов и целям организации. Предложена модель отчётной информации по центрам ответственности, в основу которой положены общетеоретические и специфические принципы бухгалтерского управленческого учета;

- рекомендована авторская методика аналитического учёта готовой продукции, включающая учётно-отчётные процедуры составления внутренней и внешней отчётности. Определена возможность и целесообразность измерения качества продукции машиностроения посредством перегруппировки исходной аналитической информации и создания специальных резервов, локализации их на отдельном счёте 96 «Оценочные обязательства»;

- аргументировано использование для разработки учётной политики организации единых единиц измерения незавершённой и готовой продукции, аналогичных методов оценки и вариантов ведения учёта двух исследуемых объектов;

- доказана целесообразность создания специальных резервов исполнения оценочных обязательств перед покупателями и заказчиками в отношении качества продукции машиностроения.

**Практическая значимость** работы заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы широким кругом отечественных организаций при формировании учётной политики, в процессе отражения хозяйственных операций по учёту и оценке незавершённой продукции на базе использования элементов системы «Канбан», отдельных модулей ERP-систем и методики аналитического учёта готовой продукции, а также при раскрытии информации о качестве во внутрен-

ней и внешней отчётности по продукции.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Исследование выполнено на кафедре бухгалтерского учёта и анализа хозяйственной деятельности Всероссийского заочного финансово-экономического института в соответствии с тематикой госбюджетной научно-исследовательской работы института, на что имеется справка отдела НИР.

Теоретические положения и практические результаты исследования докладывались и получили положительную оценку на международных, всероссийских, межвузовских конференциях и семинарах, прошедших в 2007-2011 гг. Среди них можно выделить: Международную научно-практическую конференцию учёных МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ (2007 - 2011 г.г), Международные научно-практические конференции «Социально-экономическая и финансовая политика России в процессе перехода на инновационный путь развития» (Москва, 2008г.), «Инновационный путь развития РФ как важнейшее условие преодоления мирового финансово-экономического кризиса» (2009 г.), научно-практические конференции «Стратегия и тактика развития России» (2007г.), «Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учёта и экономического анализа в условиях перехода России на инновационный путь развития» (2009 г.), «Формирование современной парадигмы бухгалтерского учёта и экономического анализа» (2010 г.), организованные в ГОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт».

Многие положения и рекомендации по совершенствованию процедур бухгалтерского учёта незавершённой и готовой продукции частично внедрены и реализованы в ряде российских организаций: ФГУП «Сигнал» г. Челябинск, ООО «Челябинский Завод Энергетического Машиностроения», ОАО ФНПЦ «Станкомаш» г. Челябинск, ООО «Машэнергосервис» г. Челябинск, ОАО «Желдорреммаш» филиал Челябинский Электровозоремонтный Завод, что подтверждено актами о внедрении.

Кроме того, результаты выполненного исследования были использованы в учебном процессе высших учебных заведений по курсам «Бухгалтерский

управленческий учёт», «Бухгалтерский (финансовый) учёт», «Бухгалтерская (финансовая) отчётность», а также для повышения квалификации бухгалтеров, осуществляющих практическую деятельность в сфере машиностроения, что подтверждено справками ВУЗов.

По результатам диссертационной работы опубликовано 18 статей, общий объём которых составляет 6,0 печатных листов, в том числе в изданиях, рекомендованных к публикации ВАК РФ - три статьи объёмом в 1,2 п.л.

**Объём и структура диссертации.** Диссертационная работа имеет следующую структуру:

#### ВВЕДЕНИЕ

#### ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О НЕЗАВЕРШЁННОЙ И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ И ОТЧЁТНОСТИ

1.1. Апперцепция понятий «незавершённая» и «готовая» продукция в системе бухгалтерского учёта и транспарентной отчётности

1.2. Взаимосвязь учёта незавершённой и готовой продукции с методами управления запасами

1.3. Тенденции интегрирования информации о незавершённой и готовой продукции в подсистемах бухгалтерского учёта

#### ГЛАВА 2. СОВРЕМЕННЫЕ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ВЫБОРУ СПОСОБОВ ОЦЕНКИ И УЧЁТА НЕЗАВЕРШЁННОЙ И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

2.1. Сравнительная характеристика применяемых методов оценки и учёта незавершённой и готовой продукции в отечественном учёте, отчётности и международной практике

2.2. Сравнительный анализ существующих систем выявления и учёта незавершённой и готовой продукции

2.3. Комплексная методика учёта и оценки незавершённой продукции: содержание и функциональные составляющие

#### ГЛАВА 3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РЕОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА И ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЁТНОСТИ ВЫПУСКА ПРОДУКЦИИ

3.1. Система синоптических показателей, характеризующих выпуск валовой, товарной и готовой продукции

3.2. Паритетность и преемственность показателей внутренней и внешней отчётности о выпуске и продажах готовой продукции

3.3. Методика аналитического учёта готовой продукции массового типа в машиностроении

#### ЗАКЛЮЧЕНИЕ

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

#### ПРИЛОЖЕНИЕ

Диссертация изложена на 154 страницах, содержит 17 таблиц, 27 рисунков и 24 приложения

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Результаты диссертационного исследования представлены комплексом взаимосвязанных между собой научно-практических выводов и предложений выносимых на защиту.

**1. Понятия, содержание и состав учётно-экономических категорий «незавершённая и готовая продукция», в качестве признаков, составляющих основу формирования информационной базы о производстве.** Исследование методов управления, практики оперативного, бухгалтерского и статистического видов учёта произведённой продукции и выполненных работ, проведенный анализ различных точек зрения по данной проблеме, нормативных отечественных и международных документов относительно условий признания позволил нам уточнить содержание понятий «незавершённая и готовая продукция» применительно к особенностям машиностроения.

Под «незавершённой продукцией» в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности следует понимать часть материально-производственных запасов, оставшуюся в производстве в виде заготовок, поковок, отливок, деталей, собранных или сваренных узлов, собранных агрегатов, блоков изделий, не прошедших испытаний, выполненных заказов, не принятых заказчиком или техническим контролем, сданных на склад, но не укомплектованных, отгруженных потребителю готовых изделий, не прошедших по условиям договора операций монтажа, пусковых и наладочных работ.

Нами сделан вывод о необходимости её комплексного отражения на синтетических и аналитических счетах бухгалтерского учета в двух измерениях: в натуральной форме для обеспечения сохранности и характеристики объемов использования ресурсов, в стоимостном измерении – для распределения затрат между отчётными периодами и установления условий и момента признания производственных затрат расходами периода.

Руководствуясь главенствующим из критериев признания продукции «**готовой**», каким является право собственности на предмет и момент его измене-

ния, указанный в договоре, в бухгалтерском учете и отчетности машиностроительных организаций предлагается признавать ту продукцию «готовой», которая характеризуется особыми показателями качества и доходности, выступает в разных видах готовности, удовлетворяет потребности общества, готова к использованию заказчиком (покупателем) по назначению, отражает стоимостное выражение использованных ресурсов.

Исследуя категорию «выпуск продукции» и выполненные работы для внутренних нужд машиностроительного предприятия по составу, далее, систематизируя их объём на предмет разделения на незавершённую и готовую продукцию, мы получили количественное и суммовое подтверждение уточнённым понятиям:

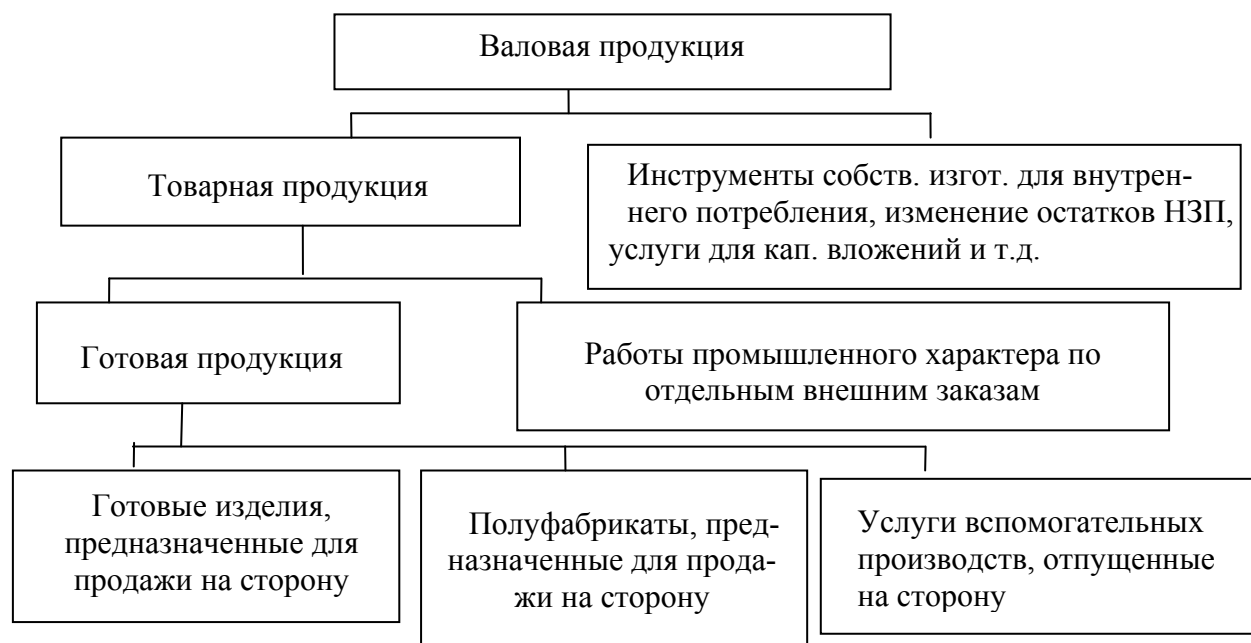
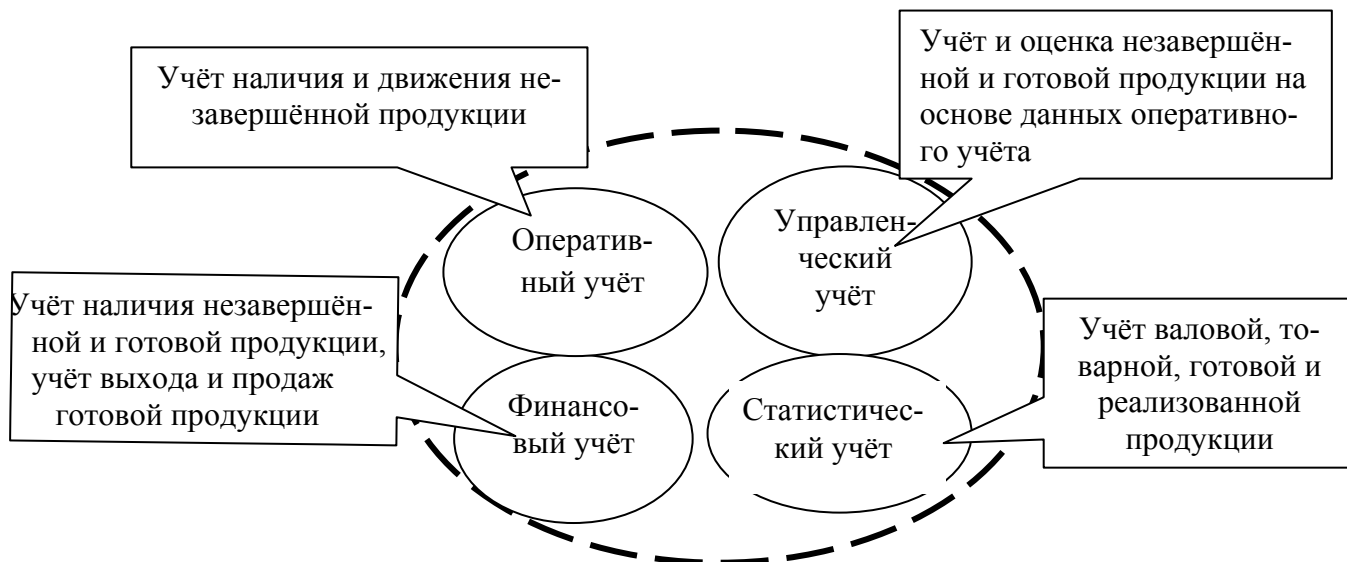


Рис. 1. Различия в составе валовой, товарной, готовой и незавершённой продукции

**2. Синхронная система оперативного, бухгалтерского и статистического видов учета незавершённой и готовой продукции.** Анализ информационного поля незавершённой и готовой продукции показывает, что эти объекты характеризуются общими чертами: отражают вход и выход процесса производства, используют единую входную информацию, взаимно дополняют друг друга, их показатели отражаются в содержании одних и тех же учётных регистров, и, соответственно, имеют одни и те же объекты с управлением запасами (рис. 2).



**Рисунок 2.. Информационное поле незавершённой и готовой продукции**

Однако каждый из видов учёта обобщает свой сегмент информации, одни и те же объекты рассматриваются в них по-разному, отдельные виды учёта имеют свой результат выходных данных. Для устранения разногласий отражения объектов в разных учётных системах, преодоления информационных ограничений, имеющих место в каждой из них предлагается провести синхронизацию всех видов учёта названных объектов на основе применения сбалансированной системы показателей об объёме продукции. Разработан систематизированный перечень условий синхронизации оперативно-производственного, бухгалтерского и статистического видов учёта незавершённой и готовой продукции (табл.1.)

**Перечень условий синхронизации**

**Таблица 1**

Расширение степени детализации аналитического учёта затрат в незавершённое производство и превращение объекта учёта затрат и/или объекта калькулирования в инструмент для синхронизации данных этих видов учёта
Отражение движения заделов незавершённого производства в системном бухгалтерском учёте, то есть применение полуфабрикатного варианта сводного учёта затрат на производство
Формирование информации о наличии запасов непосредственно в производстве в рамках оперативного учёта, отвечающего требованиям современной методологии управления материальными производственными запасами, незавершённой и готовой продукцией («Канбан системы» - S.Shingo-M. Ohno, Система «точно в срок» - just-in-time, Кайзен-костинг - kaizen-costing, «Теория ограничений» - E.Goldratt, Система ABC, в сочетании с процессами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции - ABC method, «Метод критического пути», «Многомодульные концепции корпоративного управления»);
Включение в Модуль управления запасами учётного мониторинга запасов (Inventory Control), складирования, инвентаризации и регулирования (Physical Inventory), выбора системы контроля, пополнения и списания запасов по каждой позиции либо партии и серии готовой продукции;
Организация аналитического учёта запасов в разрезе складских мест хранения на центральных материальных складах, складах ПДО (производственно-диспетчерского отдела), комплекточных отделений и рабочих мест, складов готовой продукции

Соблюдение условий позволит сократить на базе современных информационных технологий существующий научно-методический разрыв между методами учёта незавершённой и готовой продукции и современными методами управления производственными запасами.

**3. Требования к организации «оперативно-производственного» учета незавершенной и готовой продукции, направления интеграции оперативного и бухгалтерского учета.** Уточнено определение содержания оперативно-производственного учета для целей бухгалтерского учёта: **оперативно-производственный учет** представляет собой сбор и регистрацию информации в момент и на месте ее возникновения, с использованием по назначению для эффективного управления и контроля исполнения предусмотренной тактики предприятия в целом и его производственных подразделений.

Выделены **принципиальные направления интеграции** видов учета:

- целенаправленная деятельность бухгалтеров и разработчиков программного обеспечения учёта незавершённой и готовой продукции;
- преемственность информации, когда объекты в разное время отражаются в оперативно-производственном и бухгалтерском учете посредством дополнения итоговой информации одного вида учета сведениями другого;
- однократная фиксация исходной информации для всех видов учёта в первичных документах или других носителях первичной информации;
- многократное использование различного рода промежуточных и итоговых данных в оперативном и текущем управлении объектами для решения качественно различных задач;
- уплотнение и фильтрация информации о незавершённой и готовой продукции с помощью современных технологий обработки;
- взаимопроникновение присущих разным видам учёта методических приёмов (документация, оценка, признаки группировки объектов - могут быть общими для разных видов учета);
- перемещение учетной информации от мест её возникновения к местам принятия решений.

**4. Комплексная методика учета и оценки незавершенной продукции на базе элементов системы «Канбан» и отдельных модулей ERP- систем.** Комплексная методика содержит четыре жёстко последовательных этапа:

● **начальный (подготовительный) этап** предназначен для утверждения спланированного выпуска производственных заказов, перевод их в статус оперативного плана на основе концепции выровненного производства, обсуждение и утверждение норм прямых затрат, которые будут заложены в бюджеты переменных затрат, расчёт ставок погашения общепроизводственных расходов с разделением на имеющих прямое и косвенное отношение к исполнению данного заказа, организации оперативного учёта, сбора и обработки информации о движении исполнения заказа с конца производственного процесса от последующей технологической стадии к предыдущей.

Объектами оперативного учёта для серийного и мелкосерийного типов производства предлагается считать непосредственную номенклатуру готовой продукции (заказов) и детали-сборочных единиц в разрезе партий запуска-выпуска. В массовых и поточных типах проведения технологических операций, где имеет место сквозное планирование процессов производства, можно предложить в качестве объекта оперативного учёта с последующей его интеграцией в состав объектов учёта производственных затрат и объектов калькулирования готовое изделие (рис.3);

X	XX	X	XX	XX	XXX	XXXX/X
↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
Вид затрат	Статья затрат	Подстатья затрат	Центр ответственности	Материально ответственное лицо	Производственные заказы	Уровень исполнения заказа
Классификатор-справочник			Классификатор центров (ЦО)	Классификатор ответственных лиц	Код аналитических счетов	Регистры учёта движения производства
Формирование постоянных общих затрат						
Формирование переменных затрат, затраты на единицу учёта (заказ, детали-сборочную единицу, готовое изделие и т.д.)						

**Рисунок 3. Предлагаемая аналитика к счетам затрат (20 или 30-го классов)**

- **аналитический этап** предусматривает расчёт совокупной суммы рас-



ходов на конкретный заказ и формирование бухгалтерской информации по центрам ответственности в разрезе статей калькуляции либо на счетах аналитического учёта, открытых к счёту 20 «Основное производство» при однокруговой системе учёта производственных затрат, либо к счёту 30-го класса при двухкруговой системе с достаточным уровнем аналитики, либо в регистрах контрольных счетов, открытых в управленческом учёте для обобщения информации о затратах (рис. 3).

Предложено ввести в учётную практику следующие организационные варианты; при оценке по производственной нормативной себестоимости локализовать в разрезе принятых заказов отклонения фактических затрат от нормативных с последующим списанием на финансовый результат; при оценке готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства по производственной фактической себестоимости создавать дополнительные аналитические счета для обобщения затрат в незавершённую продукцию;

- **калькуляционно-расчётный этап** состоит из бухгалтерских процедур обобщения прямых затрат по объектам учёта и калькулирования, выделения из состава совокупных затрат расходов общепроизводственного характера, расчётов распределения косвенных затрат по центрам ответственности и перераспределения по заказам, видам выпускаемой продукции, оценки окончательно забракованных полуфабрикатов, возвратных отходов.

В качестве классификационных признаков рекомендуется использовать основания «применяемость деталей» и «отношение к текущим потребностям». Используя в основании классификатора иерархическую структуру состава готовой продукции и промежуточных группировок, называемых «номенклатурными группами» и представляющих собой аналог понятия «группа однородных изделий», можно получить систему объектов калькулирования достаточно близкую к системе объектов оперативного учёта и планирования. Отсюда имеется возможность максимально точно соотнести объекты учёта затрат по заделам незавершённой продукции, оставшейся на рабочих местах, с объектами учёта затрат по законченным заказам;

• **калькуляционно-учётный этап** включает процессы оценивания незавершённой и готовой продукции, отдельных её видов, групп однородных изделий. С учётом сложности конструкторского состава изделий, многообразия выпускаемой номенклатуры детали-сборочных единиц и большого количества межоперационных и межцеховых перемещений оптимальным выбором, в нашем понимании, является оценка незавершённой продукции рекомендованная нами выше. Использование ERP-систем при сокращении размеров партий повышают оперативность выявления отклонений за счёт калькулирования объектов после окончания обработки отдельной партии или отдельной технологической операции обработки. В виде сигнальных документов предлагаются оперативно **формируемые отчёты о потреблении ресурсов**, которые могут составляться, как в аналитических разрезах бухгалтерского учёта (по местам возникновения и статьям затрат), так и в аналитических разрезах оперативного учёта (по открытым производственным заказам).

Решение задач этапа предусматривает применение **рабочего плана счетов**. В диссертации даны примеры его разработки при однокруговой и двухкруговой системах финансового учёта. Здесь представлен авторский подход к разработке рабочего плана счетов, предусматривающий наличие счетов финансового и счетов-экранов управленческого учёта (табл. 2).

**План счетов двухкруговой системы учёта затрат на производство**

**Таблица 2**

<b>Финансовая бухгалтерия</b>		<b>Управленческая бухгалтерия</b>	
<b>Номер счёта</b>	<b>Наименование счёта</b>	<b>Номер счёта</b>	<b>Наименование счёта</b>
30	Материальные затраты	20	Основное производство
31	Затраты на оплату труда	21	Полуфабрикаты собственного производства
32	Затраты по социальному страхованию и обеспечению	25	Общепроизводственные расходы
33	Амортизация	26	Общехозяйственные расходы
34	Прочие затраты	27	Отражающий счёт управленческого учёта
35	Отражающий счёт финансового учёта	28	Брак в производстве
40	Выпуск продукции	37	Выпуск продукции (работ, услуг)
43	Готовая продукция	38	Готовая продукция
90	Продажи	39	Результаты производственной деятельности

Счета двухкруговой системы финансового учёта могут иметь применение для одновременного ведения различных видов учёта и попарного сопоставления результатов, сформированных в финансовом и управленческом учёте, а также для составления отчётности в соответствии с МСФО.

Разработанная методика учёта движения запасов незавершённой продукции и нарастания затрат по ходу производственного процесса отражает:

- на уровне оперативного учёта - в разрезе производственных заказов в соответствии со степенью их готовности и в разрезе операций технологического маршрута, на которых находятся незаконченные детали;

- на уровне бухгалтерского учёта – в оборотно-сальдовых ведомостях по сч. 20 «Основное производство» для незаконченных полуфабрикатов, для законченных полуфабрикатов 21 «Полуфабрикаты собственного производства». На первом счёте организуется учёт затрат по местам их возникновения, статьям и объектам учёта затрат, во втором – по номенклатуре и местам нахождения заделов в натуральном и денежном выражении. По данным этих счетов формируются проводки по дебету счёта 37 «Остатки незавершённого производства». Предлагается не закрывать ежемесячно субсчета, открытые к счёту 37 «Выпуск продукции», а аккумулировать информацию о сдаче готовой продукции от момента её выпуска до момента продаж.

Учётная модель в части расширения синтетического учёта должна включать отдельные субсчета сч. 40 «Выпуск продукции», внутри которых открываются аналитические позиции по видам продукции, позволяет расширить сферу охвата управленческим учётом производственных процессов и структурировать информацию о выпуске продукции и процедурах её оценивания.

**5. Систематизированный процесс порядка выбора синоптических показателей для характеристики объема незавершённой, валовой, товарной и готовой продукции, отвечающих паритетности данных внутренней и внешней отчетности.** Методика выбора показателей системы построена на одноуровневых данных, их иерархической упорядоченности, едином целевом ориентире в виде базового показателя или алгоритма, по которому будет изме-

ряться объём производства от рабочего места до общей величины выпуска. В данном случае это может быть аддитивная модель, позволяющая агрегировать показатели производства структурных подразделений по всей иерархии организации до процесса продажи, а также сбалансировать выпуск готовой продукции с использованием ресурсов и временем исполнения заказов.

Предлагаемая система показателей включает достаточно большой перечень (рис.4), касающийся рассматриваемой учётной области. Он позволяет:



**Рисунок 4. Систематизированные показатели сбалансированной системы**

расширить количественные характеристики валовой, товарной и готовой продукции, получаемые в рамках бухгалтерского учета, что создает совершенно иное качество информационно-аналитического обеспечения управления производством.

**6. Учетно-отчетная архитектура методик составления внутренней и внешней отчетности, предусматривающих единство подхода к выбору единиц измерения, оценки и ведения учета.** Системность в выборе наиболее эффективных способов, составляющих методический инструментальный формиро-

вания показателей внутренней и внешней отчётности о валовой, товарной, готовой и незавершённой продукции позволила разработать учётно-отчётную архитектуру методик составления бухгалтерских и статистических отчётов, а также форматы и структуру отчётов центров ответственности, характеризующих выпуск продукции и приближенных к структуре отчёта цеха по понесённым затратам (рис 5).



**Рисунок 5. Паритетность и преобладание показателей внутренней и внешней отчетности в условиях системы «Канбан»**

Установлено, что при надлежащем уровне организации учёта данные внешней отчетности обеспечиваются сводными процедурами показателей

внутренней отчетности. В этом случае финансовый учет становится логическим продолжением управленческого учета, а внешняя отчетность о продукции составляется по данным внутренней отчетности.

**7. Методика аналитического учета готовой продукции в машиностроении и авторский рабочий План обобщения информации о продукции разной степени готовности и назначения.** Предложена и обоснована авторская методика аналитического учета готовой продукции в машиностроении, которая включает шесть последовательно выполняемых этапов. К особенностям предлагаемой методики относится следующее:

- фиксирование выхода продукции в точках прерывания производственного процесса в условиях применения элементов систем Канбан, ABC в составе обрабатывающих систем ERP и ERP II;
- выделение процедур интеграции данных оперативного учета хода производственного процесса в систему управленческого учёта с помощью измерения и пересчета всех деталей, узлов, заготовок, отливок, паковок по степени их готовности в единые условные единицы (заказ);
- оценивание продукции на всех стадиях оборота от её возникновения до продаж - выбор метода оценки в моменты запуска-выпуска, закрепление его в учетной политике организации, определение стоимости в целях управления материальными запасами и исчисления себестоимости выпущенной и проданной продукции, единство подходов к оценке незавершенной и готовой продукции на всех стадиях хозяйственного процесса;
- классификация и локализация информации о готовой, проданной и оставшейся на складах продукции, её качестве на субсчетах и аналитических счетах бухгалтерского учёта, отвечающие принципам бухгалтерского учёта, целям удовлетворения требований менеджмента;
- группировка в системе синоптических показателей информации об объеме валовой, товарной и готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» и открытых к нему субсчетах первого, второго, третьего порядка (рис.6). В течение года сальдо по указанным субсчетам не закрывается, отражая поступление

и расход продукции нарастающим итогом с начала года, что необходимо для составления статистической отчетности.

Счет 43 «Готовая продукция»			
X	XX	XXX	XXX
Валовая продукция	Товарная продукция	Готовая продукция	Работы промышленного характера по отдельным внешним заказам
Товарная продукция. Инструменты собств. изгот. внутреннего потребления, изменение остатков НЗП, услуги для кап. вложений и т.д.	Готовая продукция. Работы промышленного характера по отдельным внешним заказам	Изделия технического назначения, предназначенные для продажи. Товары народного потребления, предназначенные для продажи. Изделия, изготовленные из отходов. Полуфабрикаты (запасные части к выпускаемым машинам), предназначенные для продажи на сторону. Продукция, не пользующаяся спросом; Морально устаревшая продукция. Продукция, забракованная покупателем, возвращённая на склад. Продукция, возвращённая на склад по гарантии. Услуги вспомогательных производств, отпущенные на сторону.	По видам работ и заказам
Наименование групп продукции			
Вид продукции, код классификатора			
Место хранения			
Материально ответственное лицо			

**Рисунок 6. Предлагаемая аналитика к счету 43 «Готовая продукция»**

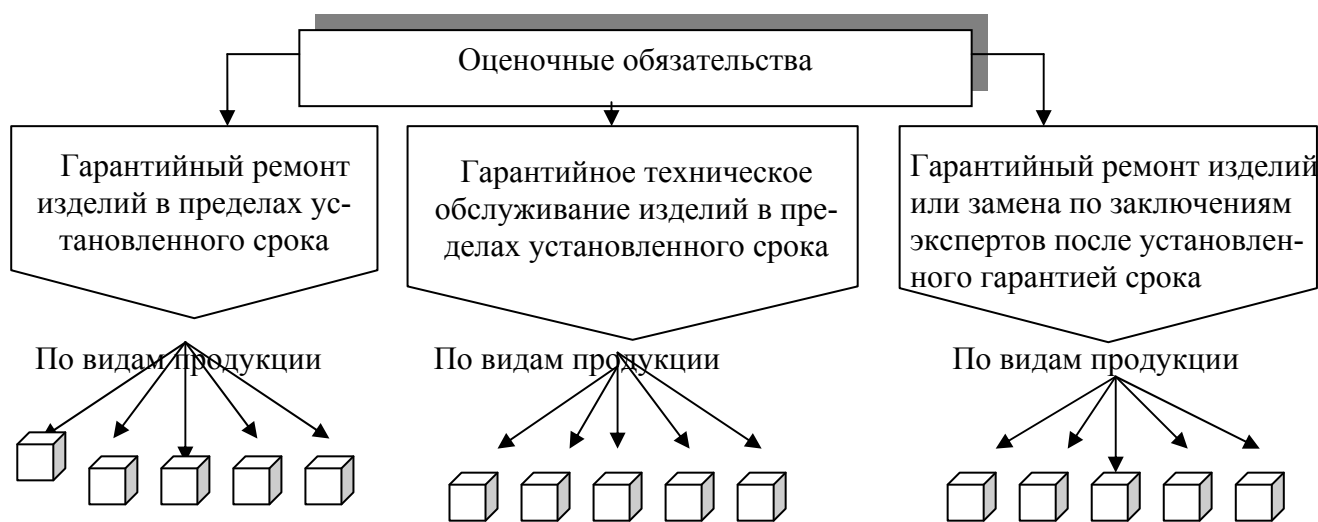
- создание специальных резервов для исполнения возникших обязательств перед покупателями и заказчиками в отношении качества продукции: «Гарантийный ремонт изделий в пределах установленного срока», «Гарантийное техническое обслуживание изделий в пределах установленного срока», «Гарантийный ремонт изделий или их замена по заключениям экспертов после установленного гарантийного срока», «Резерв под снижение стоимости морально устаревшей продукции», «Резерв под снижение стоимости продукции, не пользующейся спросом». Первые три резерва являются видом оценочных обязательств, последние два – уточняют стоимость остатка готовой продукции на отчетную дату;

- континировка кредитовых позиций сч.20 «Основное производство» путем

исключения из состава незавершённой продукции (процедуры очищения) стоимости запасных частей, предназначенных на продажу, аннулированных заказов, неисправимого брака, возвратных отходов, расходов по изготовлению изделий из отходов;

- раскрытие информации о выпуске валовой, товарной и готовой продукции, распределении видов продукции по потребителям, направлениям использования, наличии готовой продукции на складе, о качестве продукции во внутренней отчётности центров ответственности паритетной показателям внешней отчётности.

**8. Создание специальных резервов исполнения оценочных обязательств.** В ходе исследования учёта готовой продукции выявлена возможность измерения качества продукции машиностроения посредством создания и использования специальных резервов, которые предпочтительно локализовать на отдельном счёте 96 «Оценочные обязательства» в разрезе аналитических счетов, открытых к этому счёту (рис.7).



**Рисунок 7. Предлагаемая аналитика резервов по видам продукции (заказов)**

Разработан алгоритм начисления оценочного обязательства по гарантийному ремонту изделий в пределах установленного договором срока для целей бухгалтерского учёта (начисление производится ежемесячно от суммы проданной продукции):

$$X = \%_a * \%_б * З_{пр.} * \sum П, \text{ где:}$$

X – планируемая или нормативная величина резерва;

$\%_a$  - процент возврата изделий, не подлежащих ремонту (или ремонт нецелесообразен);



$\%_a$  - процент возврата изделий, подлежащих ремонту (ремонт не требует значительных затрат);  
 $Z_{пр}$  – приблизительная величина затрат в процентах от стоимости изделия;  
 $\sum П$  – планируемый (или фактический ) объем продаж.

*Справочно:* Сумма оценочного обязательства для целей налогообложения должна быть рассчитана исходя из порядка начисления резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию, установленному гл.25 НК РФ.

Алгоритм начисления оценочного обязательства по гарантийному техническому обслуживанию изделий в пределах установленного срока для целей бухгалтерского учёта идентичен предыдущему.

Отдельно представлен алгоритм расчёта начисления оценочного обязательства по гарантийному ремонту изделий или их полной замены по заключениям экспертов после установленного гарантийного срока, который предусматривает определение дисконтированной величины резерва в зависимости от длительного гарантийного срока:  $X_{д.ст.} = \sum O_{п} * КД$ , где:

$X_{д.ст.}$  – дисконтированная величина оценочного обязательства;  
 $\sum O_{п}$  - сумма обязательства, подлежащего погашению;  
КД – коэффициент дисконтирования ( $КД = 1/(1+СД) \times N$ ):  
СД - ставка дисконтирования; N – период дисконтирования в годах.

Дисконтированная стоимость оценочного обязательства, а также расходы по его увеличению (проценты) рассчитываются по годам. В годовой бухгалтерской отчетности резерв отражается остаток оценочного резерва с учётом процентов дисконтирования.

Суммы оценочных обязательств по гарантийному ремонту и техническому обслуживанию изделий в пределах установленного срока и при их признании в бухгалтерском учёте рекомендуется относить на расходы по обычным видам деятельности путём резервирования. Исполнение оценочных обязательств по гарантийному ремонту изделий или их замене по заключениям экспертов, решениям суда, условиям договора после установленного гарантийным сроком предлагаем рассматривать как прочие расходы.

Таким образом, изложенные в диссертации положения и рекомендации могут служить основой для развития теории и практики бухгалтерского учета незавершённой и готовой продукции.

### **Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:**

1. Моточенкова Я.Ю. Условия интегрирования информации оперативного, статистического и бухгалтерского учета о незавершенной и готовой продукции машиностроения / Я.Ю. Моточенкова // Журнал «Вестник Южно-Уральского государственного университета». Серия «Экономика и менеджмент», выпуск 15, №26, 2010 г., с. 73-76. (0,42 п.л.).

2. Моточенкова Я.Ю. Классификация видов стоимости незавершенной и готовой продукции / Я.Ю. Моточенкова // Научно-аналитический сборник «Сегодня и завтра Российской экономики» Август, 2010 г. №38 (0,47 п.л.).

3. Моточенкова Я.Ю. «Объективность и субъективность как необходимые условия оценки продукции» / Я.Ю. Моточенкова // Научный журнал «Социум и власть» 25 декабря 2010 г. (0,23 п.л.).

### **Публикации в других изданиях:**

4. Моточенкова Я.Ю. Особенности бухгалтерского учета расчетов с покупателями и заказчиками за проданную продукцию в современных экономических условиях / Я.Ю. Моточенкова // Стратегия и тактика социально-экономического развития России. Сборник материалов XI Международной научно-практической конференции / Филиал ВЗФЭИ в г. Челябинске, 2007.- 272 с.. (0,22 п.л.)

5. Моточенкова Я.Ю. Методы учета затрат и калькулирование себестоимости продукции в отечественной и мировой теории и практики / Я.Ю. Моточенкова // Стратегия и тактика развития трансформирующейся экономики в современных условиях. Сборник научных статей XII Всероссийской научно-практической конференции посвященной 50- летию юбилею филиала в г. Челябинске. / Филиал ВЗФЭИ в г. Челябинске, 2008, ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО РЕКПОЛ». 401 (0,76 п.л.)

6. Моточенкова Я.Ю. Анализ затрат на производство готовой продукции и резервы их снижения. Повышение эффективности государственного и муниципального управления: опыт, проблемы, перспективы / Я.Ю. Моточенкова // Материалы Шестой Всероссийской научно-практической конференции. –Челябинск: Челябинский институт (филиал) ФГОУ ВПО «Уральская академия государственной службы», 2008. -247 с. (0,3 п.л.)

7. Моточенкова Я.Ю. Роль учета незавершенной и готовой продукции в управлении запасами / Я.Ю. Моточенкова // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета и экономического анализа в условиях перехода России на инновационный путь развития: Материалы научно-практической конференции кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности ВЗФЭИ / Под ред. проф. Вахрушиной М. А., доц. Сидоровой М.И. – М.: Изд. «Спутник +», 2009. -253 с. (0,22 п.л.)

8. Моточенкова Я.Ю. Особенности оценки незавершенной и готовой продукции в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности машиностроительных заводов / Я.Ю. Моточенкова // Научные труды международной научно-практической конференции МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ, Том 1. Экономика. Москва-Луганск. Издательство МАДИ (ГТУ), РГАУ- МСХА, ЛНАУ. 2009.- 188 с. (0,22 п.л.)

9. Моточенкова Я.Ю. Основополагающие моменты взаимосвязи систем управления и бухгалтерского учета незаконченной и готовой продукции / Я.Ю. Моточенкова // Инновации в социально- экономической политике России в современных условиях: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. –Челябинск: филиал ВЗФЭИ в г. Челябинске, 2009 ООО «Фотохудожник». – 296 с. (0,44 п.л.)

10. Моточенкова Я.Ю. Классификационные признаки градации базовой терминологии учетно-аналитической системы в рамках незаконченной и готовой продукции / Я.Ю. Моточенкова // Научные труды международной научно-практической конференции ученых МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ, Том 1. Экономика. Москва-Луганск. Издательство МАДИ (ГТУ), РГАУ- МСХА, ЛНАУ. 2009. – 140 с. (0,22 п.л.)

11. Моточенкова Я.Ю. Признание и оценка готовой продукции по ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы» / Я.Ю. Моточенкова // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета и экономического анализа в условиях пе-

рехода России на инновационный путь развития: Материалы научно-практической конференции кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности ВЗФЭИ / Под ред. проф. Вахрушиной М. А., доц. Сидоровой М.И. – М.: Изд. «Спутник +», 2009. – 253 с. (0,34 п.л.)

12. Моточенкова Я.Ю Управление запасами незавершенной и готовой продукции в системе производства «Точно в срок» (JIT) на предприятиях машиностроения / Я.Ю. Моточенкова // Инновационный путь развития РФ как важнейшее условие преодоления мирового финансово-экономического кризиса: Материалы международной научно-практической конференции. Том 2.- М.: ВЗФЭИ, 2009.-336 с. (0,12 п.л.)

13. Моточенкова Я.Ю Проблемы формирования стоимости и достоверности оценки незавершенной и готовой продукции машиностроительных предприятий в современных экономических условиях / Я.Ю. Моточенкова // Проблемы эффективности государственного и муниципального управления в условиях преодоления экономического кризиса: возможен ли инновационный шаг в развитии России? Материалы Седьмой Всероссийской научно-практической конференции. – Челябинск: Центр анализа и прогнозирования, 2009. – 255с. (0,32 п.л.)

14. Моточенкова Я.Ю Взаимосвязь методов управления запасами незавершенной и готовой продукции и их учета в системе ABC» / Я.Ю. Моточенкова // Научные труды Международной научно-практической конференции МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ, Том 2. Экономика и управление. Москва-Луганск. Издательство МАДИ (ГТУ), РГАУ- МСХА, ЛНАУ. 2010.- 204с. (0,2 п.л.)

15. Моточенкова Я.Ю Оценка незавершенной и готовой продукции машиностроения. / Я.Ю. Моточенкова // Формирование современной парадигмы бухгалтерского учета и экономического анализа. Сборник научных статей/Под ред. проф. Вахрушиной М. А., доц. Сидоровой М.И. – М.: Изд. «Спутник +», 2010 г. – 213 с. 0,69 (п.л.)

16. Моточенкова Я.Ю Эволюция методов оценки незавершенной и готовой продукции / Я.Ю. Моточенкова // Международная научно-практическая конференции, г.Москва, ГОУ ВПО ВЗФЭИ (Юбилейная) (0,25 п.л.)

17. Моточенкова Я.Ю Взаимодействие внутренней и внешней отчетности о выпуске и продажах готовой продукции на предприятиях машиностроения / Я.Ю. Моточенкова // «Социально-экономические аспекты инновационной деятельности» Сборник научных статей и докладов XIV Всероссийской научно-практической конференции/ Филиал ВЗФЭИ в г. Челябинске, 2010. – 218 с. (0,19 п.л.)

18. Моточенкова Я.Ю Система синоптических показателей, характеризующих эффективность выпуска готовой продукции / Я.Ю. Моточенкова // Управление социальным развитием регионов в условиях выхода из кризиса в современной России и странах СНГ. Материалы международной научно-практической конференции. В 2 ч./Отв. ред. С.Г. Зырянов – Челябинск: Челябинский институт (филиал) Уральской академии государственной службы, 2010. Ч II. – 336 с. (0,25 п.л.)

Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Бумага Снегурочка. Объем 1,75 усл.п.л.  
Тираж 100 экз. Заказ № 1534

Изготовлено в полном соответствии с качеством  
предоставленных оригиналов заказчиком  
ООО «РЕКПОЛ», 454080, г. Челябинск, пр. Ленина, 77,  
тел.(351) 265-41-09, 265-49-84